

Зінаїда ОМЕЛЬНИЦЬКА, редактор



МІСЦЕ ПОСТАЧАННЯ ЗЕД-ПОСЛУГ: ЗАГАЛЬНІ ПРАВИЛА ТА РІЗНІ СИТУАЦІЇ

Про що ви дізнаєтеся із цієї статті:

- чому потрібно визначити місце постачання послуг у сфері ЗЕД;
- які загальні правила визначення місця постачання;
- як оформляти податкову накладну (далі – ПН) і де відобразити таке постачання в декларації;
- як визначити місце постачання послуг, пов'язаних з рухомим майном.

Що можна зробити на практиці: спираючись на аргументи, наведені в нашій консультації, правильно визначити місце постачання ЗЕД-послуг.



Увага! У цій консультації йтиметься **тільки про послуги, перелік яких наведений у пп. 186.2.1 Податкового кодексу** (далі – ПК). У подальших публікаціях ми розглядатимемо особливості визначення місця постачання і для інших послуг.

Навіщо визначити місце постачання послуг?

Для відповіді на це запитання звернемося до пп. «б» п. 185.1 ПК. Там сказано, що об'єктом обкладення ПДВ є операція з постачання послуг, місце постачання яких розташоване на митній території України (далі – МТУ). Звідси висновок: якщо місце постачання послуг розташоване за межами МТУ, об'єкт обкладення ПДВ не виникає.

Майте на увазі! Від місця постачання послуг залежить, буде це постачання обкладатися ПДВ чи ні.

Визначаємо місце постачання послуг: загальне правило

Для визначення місця постачання послуг у сфері ЗЕД потрібно користуватися правилами, викладеними в п. 186.2–186.4 ПК. Так, місце постачання послуг **залежить від виду послуги та/або місця реєстрації сторін операції**.

Наприклад, місцем постачання послуг, перелічених:

- **у п. 186.2 ПК** – є місце фактичного надання послуг (для послуг, пов'язаних з рухомим майном) або місце фактичного розташування нерухомого майна (для послуг, пов'язаних із нерухомістю). Як бачите, тут не має значення місце реєстрації виконавця або замовника;
- **п. 186.3 ПК** – місце реєстрації отримувача послуг. Тобто в цьому випадку місце надання послуг не має значення;
- **п. 186.4 ПК** – місце реєстрації постачальника послуг. І не важливо, де саме надано ці послуги.

Місце постачання – Україна: як оформити ПН і відобразити в декларації?

Ми застосували правила з п. 186.2–186.4 ПК і з'ясували, що місцем постачання послуг є МТУ. Наступне запитання: хто кому поставляє такі послуги – резидент нерезиденту чи навпаки? Розглянемо обидва варіанти.

Постачальник послуг – нерезидент, отримувач – резидент

Платник ПДВ – отримувач послуг повинен діяти таким чином:

1. Оформити ПН на дату першої події (перерахування оплати нерезиденту або підписання акта наданих послуг) (п. 208.2 ПК). Особливості оформлення такої ПН наведені в п. 8, 12 Порядку, затвердженого наказом Мінфіну від 31.12.15 р. № 1307. База оподаткування для оформлення такої ПН визначається виходячи з договірної (контрактної) вартості послуги з урахуванням сум податків і зборів (за винятком ПДВ), які включаються до ціни постачання згідно із законодавством (п. 190.2 ПК). Тобто податкові зобов'язання повинні бути нараховані «зверху» договірної вартості послуг.

На замітку! Вартість послуг, виражена в іноземній валюті, перераховується в гривню за курсом НБУ, який діяв на дату виникнення податкових зобов'язань.

Якщо послуга від нерезидента була отримана **безплатно**, тоді база оподаткування визначається виходячи зі звичайної ціни такої послуги (п. 190.2 ПК).

2. Зареєструвати ПН в ЄРПН.

3. Відобразити в декларації з ПДВ податкові зобов'язання і податковий кредит на підставі цієї ПН. У декларації з ПДВ (форма затверджена наказом Мінфіну від 28.01.16 р. № 21) податкові зобов'язання відображаються **в рядку 6**, а податковий кредит – **у рядку 13**.

Нагадуємо! Оформлена ПН повинна бути зареєстрована в ЄРПН у строки, передбачені абзацами п'ятнадцятим і шістнадцятим п. 201.10 ПК.

Причому якщо ПН, оформлена отримувачем послуг від нерезидента, буде зареєстрована в ЄРПН:

- **своєчасно** – то податкові зобов'язання і податковий кредит відображаються в декларації за один звітний період;
- **із запізненням** – тоді податкові зобов'язання повинні відобразитися в декларації за період, у якому вони виникли, а податковий кредит – у декларації за той звітний період, у якому ПН буде зареєстрована. Також платник ПДВ за бажання може скористатися нормою п. 198.6 ПК і відобразити податковий кредит за зареєстрованою ПН протягом 1 095 календарних днів з моменту оформлення такої ПН.

На замітку! Формою декларації передбачено, що заповнення рядків 6 та 13 вимагає подання додатка Д1. Але подавати його потрібно тільки в тому випадку, якщо до ПН оформлявся розрахунок

коригування (далі – РК), оскільки РК до таких ПН відображається також у рядках 6 та 13. Відповідно якщо РК не оформлявся, то й подавати додаток Д1 не потрібно!

Постачальник послуг – резидент, отримувач – нерезидент

Якщо платник ПДВ поставляє послуги нерезиденту на території України, тоді йому потрібно:

1. Оформити ПН на неплатника ПДВ і зареєструвати її в ЄРПН.

2. Відобразити в декларації звітного періоду податкові зобов'язання в загальному порядку – **у рядку 1.1**.

Місце постачання – за кордоном: чи потрібно оформляти ПН і відобразити в декларації?

Ми вже заважили на початку консультації, що постачання ЗЕД-послуг за межами України не є об'єктом обкладення ПДВ. Тому ПН на цю операцію не оформляється.

Тепер з приводу декларації. Якщо постачальником послуг є:

- **нерезидент** – операція отримання послуг у декларації не відображається, оскільки рядок 10.3 призначений для відображення операцій із придбання послуг без ПДВ на МТУ;
- **резидент** – операція постачання послуг відображається в рядку 5 і таблиці 1 додатка Д6.

Класифікація послуг і нюанси визначення місця їх постачання

Ми вже сказали, що для різних послуг місце постачання визначається по-різному. Тому кожну послугу потрібно правильно класифікувати. Для цього можна скористатися:

- Державним класифікатором продукції та послуг ДК 016:2010 (далі – ДКПП ДК 016:2010);
- Поясненнями до Класифікації видів економічної діяльності (КВЕД-2010) (додаток до КВЕД-2010, затвердженого наказом Держкомстату від 23.12.11 р. № 396, далі – Пояснення № 396).

На замітку! Якщо вам важко з класифікацією послуги, тоді можете звернутися до Державної служби статистики за отриманням пояснення.

Далі ми почнемо розглядати детальніше, спираючись на роз'яснення податкової служби, як визначити місце постачання деяких видів послуг. Сьогодні, як ми і попередили на початку консультації, ітиметься тільки про послуги з пп. 186.2.1 ПК, а в подальших публікаціях – продовжимо «шукати» місце постачання і для інших послуг.

Послуги, пов'язані з рухомим майном

Згідно з пп. 186.2.1 ПК, з рухомим майном пов'язані:

- допоміжні послуги у транспортній діяльності: навантаження, розвантаження, перевантаження, складська обробка товарів та інші аналогічні види послуг (пп. «а»);
- проведення експертизи й оцінки рухомого майна (пп. «б»);
- послуги, пов'язані з перевезенням пасажирів і вантажів, у тому числі з постачанням продовольчих продуктів і напоїв, призначених для споживання (пп. «в»);
- виконання ремонтних робіт і надання послуг із переробки сировини тощо (пп. «г»).

Місцем постачання таких послуг є місце їх фактичного надання. Тобто якщо послуги фактично надаються на МТУ – вони обкладаються ПДВ за ставкою 20 %, якщо за межами МТУ – тоді об'єкта обкладення ПДВ немає.

❓ Які послуги належать до допоміжних у транспортній діяльності?

Для відповіді на це запитання звернемося до розд. 52 «Складське господарство та допоміжна діяльність у сфері транспорту» ДКПП ДК 016:2010. Згідно з Поясненням № 396, до цього розділу включені послуги зі зберігання вантажів на складах і допоміжна діяльність під час транспортування, у тому числі функціонування транспортної інфраструктури (наприклад, аеропортів, причалів, портів, тунелів, мостів тощо), а також діяльність транспортних агентств і транспортна обробка вантажів.

Зверніть увагу! Розділ 52 також включає і транспортно-експедиторські послуги, проте для визначення місця їх постачання передбачена спеціальна норма – пп. «ж» п. 186.3 ПК. Тобто місце постачання цих послуг визначається за місцем реєстрації їх замовника. Також майте на увазі, що в пп. «в» п. 186.2 ПК ідеться про послуги, пов'язані з перевезенням. А ось місце постачання безпосередньо послуг перевезення визначається згідно з п. 186.4 ПК, тобто за місцем реєстрації перевізника.

❓ Які роботи належать до ремонтних робіт з рухомим майном для цілей пп. 186.2.1 ПК?

Такі роботи класифікуються в ДКПП ДК 016:2010 залежно від виду ремонтного рухомого майна, наприклад:

- ремонт машин та обладнання – код 33.1;
- ремонт автотранспортних засобів – код 45.2;
- ремонт комп'ютерів та обладнання зв'язку – код 95.1;
- ремонт побутових товарів – код 95.2.



Не помиліться! Якщо рухоме майно було ввезене до України для здійснення ремонту і після його закінчення буде вивезене назад, то ремонтні роботи обкладаються ПДВ за ставкою 0 % (пп. «б» пп. 195.1.3 ПК).

Також зауважимо, що пп. «б» пп. 195.1.3 ПК містить перелік робіт, які належать до ремонтних для цілей застосування **ставки ПДВ 0 %**. Це роботи з переробки товарів, які можуть включати: власне переробку (обробку) товарів (монтаж, складання, монтування і налагодження), унаслідок чого створюються інші товари, постачання послуг з переробки давальницької сировини, а також модернізацію і ремонт товарів, що передбачають проведення комплексу операцій з частковим або повним відновленням виробничого ресурсу об'єкта (або його складових частин), визначеного нормативно-технічною документацією, у результаті виконання якого стан такого об'єкта має покращитися.

ВИСНОВКИ



У разі надання послуг об'єкт обкладення ПДВ виникає, якщо місцем постачання послуг є митна територія України. Тому дуже важливо правильно визначити місце постачання тієї або іншої послуги. Якщо операція з постачання послуг не є об'єктом обкладення ПДВ, то ПН не оформляється. А якщо постачальником таких послуг є нерезидент, тоді ці послуги не відображаються в декларації їх отримувача.